

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Srovnání IFRS/IAS s českými účetními standardy v oblasti zásob

The Comparison of IFRS/IAS with Czech Accounting Standards in the Area of Inventories

Student: Monika Gavlasová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Halouzková Lenka, Ph.D.

Ostrava 2010

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, mimo přílohy č. 1, 2, 3 vypracovala samostatně. Přílohy č. 1, 2, 3 dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

# Obsah

1. Úvod .....	1
2. Vymezení pojmu zásoby podle českých účetních standardů a předpisů .....	3
2.1. Vymezení zásob .....	3
2.2. Oceňování zásob při pořízení .....	6
2.3. Způsoby účtování zásob .....	15
2.3.1 Způsob A .....	15
2.3.2 Způsob B .....	17
2.3.3. Společná ustanovení ke způsobu účtování A a B .....	19
2.4. Inventarizace zásob .....	19
2.5. Opravné položky .....	21
2.6. Zásoby na konci účetního období .....	23
2.7. Slevy u nakoupených zásob.....	24
3. Vymezení pojmu zásoby podle mezinárodních účetních standardů a předpisů .....	26
3.1. Vymezení zásob .....	27
3.2. Oceňování zásob při pořízení .....	28
3.3. Techniky oceňování zásob .....	34
3.4. Snížení hodnoty zásob.....	35
3.5. Oceňování spotřeby zásob.....	36
3.6. Vyřazení zásob.....	37
3.7. Zveřejnění použitých metod a postupů .....	37
4. Srovnání zásob podle mezinárodních a českých účetních standardů a předpisů .....	38
5. Závěr.....	43
Seznam použité literatury .....	45
Seznam zkratk	
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
Přílohy	

# 1. ÚVOD

Světová ekonomika již řadu desetiletí odbourává národní hranice - má stále více globální charakter. Je tedy logické, že vyvstala potřeba zvýšit srovnatelnost a srozumitelnost účetních a ekonomických informací. Tuto potřebu lze charakterizovat jako sjednocování metod, postupů a struktur používaných v účetnictví jednotlivých zemí.

**Ve světě existují tři účetní směry, a to:**

- účetní směrnice Evropské unie zaměřené na vybrané oblasti účetnictví,
- mezinárodní účetní standardy účetního výkaznictví IFRS/IAS,
- všeobecně uznávaná americká účetní pravidla - US GAAP.

V současné době dochází k neustálému rozšiřování Evropské unie, nejen z hlediska územního, nýbrž i z hlediska centralizace rozhodovacích pravomocí. A v této souvislosti vzrůstá potřeba harmonizace účetnictví.

V roce 2000 vyhlásila Evropská komise tzv. novou harmonizační strategii, která obsahovala zásadní koncepční změnu. Evropská komise dospěla k rozhodnutí, že by nebylo efektivní vytvářet nový samostatný systém standardů, když vhodný soubor nadnárodních standardů již byl vytvořen a neustále se zdokonaluje. Za nástroj regulace evropského účetnictví byly zvoleny IFRS. Na rozdíl od předchozího záměru harmonizace účetnictví, která používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pouze umožňovala, tato strategie vyžaduje sestavovat konsolidovanou účetní závěrku společností registrovaných na evropských burzách cenných papírů v souladu s IFRS.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou akceptovány v rámci EU, význam IFRS však zdaleka není omezen pouze na tento prostor. Vzhledem k mnoha odlišnostem mezi IFRS a českými účetními standardy není použití IFRS v praxi jednoduchou záležitostí.

Významným krokem v oblasti celosvětové harmonizace účetního výkaznictví je společný projekt Rady pro standardy finančního účetnictví (Financial Accounting Standards Board - FASB) v USA a IASB v Evropě, který vznikl v roce 2002 pod názvem „Convergence

2002“, jehož cílem je zajištění spojení Koncepčního rámce IFRS s konceptním rámcem US GAAP tak, aby v budoucnu vznikl jeden Koncepční rámec.

Tato bakalářská práce je zaměřena na problematiku zásob především z toho důvodu, že se zásoby vyskytují jako důležitá oběžná aktiva v rozvaze podniků a vznikají prakticky ve všech podnikatelských oborech. Nedokončená výroba jakožto druh zásob vzniká i v oborech, kde nevznikají hmotné výstupy, např. projekční činnost.

**Cílem bakalářské práce** je analýza problematiky zásob z pohledu české účetní legislativy ve srovnání s přístupy dle IFRS/IAS.

**Bakalářskou práci jsem rozdělila do tří oblastí:**

- V první části práce jsem specifikovala zásoby podle českých účetních standardů a předpisů. Vymezila jsem pojem zásoby, formy oceňování zásob, způsoby účtování zásob, inventarizaci zásob, tvorbu opravných položek, zásoby na konci účetního období a slevy u nakoupených zásob. Předpisy jsem se snažila aplikovat na příkladech z české účetní praxe.
- Druhá kapitola je věnována charakteristice zásob podle mezinárodních účetních standardů IFRS/IAS, vymezení zásob, oceňování zásob při pořízení, techniky oceňování zásob, snížení hodnoty zásob, oceňování spotřeby zásob, vyřazení zásob, zveřejnění použitých metod a postupů.
- V poslední části práce jsem se snažila analyzovat rozdíly mezi českými a mezinárodními účetními standardy.

Při zpracování bakalářské práce jsem použila metodu popisu, analýzy, syntézy a metodu srovnání.

## **2. VYMEZENÍ POJMU ZÁSoby PODLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ A PŘEDPISŮ**

Zásoby jsou součástí oběžných aktiv podniků. Jejich množství se v čase neustále mění. Ať už jde o nákup materiálu, výdej zboží ze skladu, naskladnění zboží nebo prodej výrobků. Právní úpravy zásob se nachází:

- § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění vyhlášky č. 349/2007 Sb. (dále jen „VkZoÚ“),
- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“),
- český účetní standard (dále jen „ČÚS“) 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob,
- český účetní standard 015 Zásoby,
- český účetní standard 019 Náklady a výnosy,
- český účetní standard 022 Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby.

Účtová třída 1 - Zásoby obsahuje převážně aktivní rozvahové účty. Zásoby patří do oběžného majetku účetní jednotky. Obsah účtové třídy 1 - Zásoby je vymezen ve směrné účtové osnově takto:

- 11 - materiál,
- 12 - zásoby vlastní výroby,
- 13 - zboží,
- 15 - poskytnuté zálohy na pořizovaný materiál,
- 19 - opravné položky k zásobám.

### **2.1. Vymezení zásob**

Vymezení pojmu zásoby lze nalézt v § 9 ZoÚ. Zásoby se dělí na:

- zásoby nakupované, tj. materiál a zboží,

- zásoby vytvořené vlastní činností,
- mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny.

**Materiál** je v rozvaze obsažen pod položkou C.I.1. V účtovém rozvrhu je zachycen v účtové skupině 11 - Materiál. Materiál je zpravidla spotřebován jednorázově, přičemž mění svoji formu ať už přímo ve výsledný produkt, nebo tomuto procesu napomáhá. Obsahuje zejména:

- **suroviny** - základní materiál, které při výrobním procesu přecházejí zcela nebo zčásti do výrobku a tvoří jeho podstatu;
- **pomocné látky** - přecházejí při výrobním procesu do hodnoty výrobku, ale netvoří jeho podstatu (např. lak, barvy);
- **provozovací látky** - hmoty, kterých je zapotřebí pro provoz pro zajištění provozu; účetní jednotky (například palivo, čisticí prostředky, kancelářský materiál, mazadla);
- **náhradní díly** včetně těch náhradních dílů, které jsou určeny k výměně komponent - předměty určené k uvedení majetku do původního stavu. Bývají většinou spotřebovány jednorázově;
- **obaly a obalové materiály**, pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží. Slouží k ochraně a dopravě nakoupeného materiálu, zboží, vlastních výrobků;
- **další movité věci** s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na výši ocenění;
- **samostatné movité věci a soubory movitých věcí** s dobou použitelnosti delší než jeden rok, které nejsou vykázané v položce B.II.3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí“, považované za drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách;
- **pokusná zvířata** - viz zákon č. 246/1992 Sb., na ochranu zvířat proti týrání.

**Zboží** se v rozvaze nachází pod položkou C.I.5. Tyto zásoby při realizaci nemění svou formu. Za zboží jsou považovány:

- **veškeré movité věci**, včetně zvířat, které jsou vlastníkem pořizovány za účelem dalšího prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje,
- **výrobky vlastní výroby**, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen,



- **zvířata vlastního chovu**, která dospěla, byla aktivována a jsou určena k prodeji s výjimkou jatečných zvířat,
- **nemovitosti včetně pozemků**, které účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, nakupuje za účelem prodeje a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení.

### **Zásoby vytvořené vlastní činností**

Zásoby vytvořené vlastní činností se nacházejí v účtové skupině 12. Rozdělují se do tří skupin:

- nedokončená výroba,
- polotovary vlastní výroby,
- hotové výrobky,
- mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny.

**Nedokončená výroba** „Nedokončenou výrobou se rozumí produkty, které již prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, ale také ještě nejsou hotovými výrobky. Pod pojmem nedokončená výroba se zahrnují rovněž nedokončené výkony jiných činností, kde nevznikají hmotné produkty. Nedokončená výroba bývá často nesprávně spojována pouze s výrobní činností. Je však nutno si uvědomit, že může vznikat i v dalších oblastech, jako je například opravárenská činnost, projekční činnost, ale i další služby.“<sup>1</sup> V rámci rozvahy v plném rozsahu se nedokončená výroba vykazuje pod položkou C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary.

**Polotovary vlastní výroby** - polotovary vlastní výroby většinou bývají popisovány jako rozpracované výrobky, na kterých byla ukončena pouze určitá etapa výrobních operací. Charakteristické je, že neprošly ještě celým výrobním procesem a musí být dokončeny v dalších výrobních fázích či procesech účetní jednotky. Polotovary vlastní výroby jsou obvykle skladovány odděleně od nedokončené výroby v meziskladech, kde čekají na další

<sup>1</sup> KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2008*. 6.vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 444 s. ISBN 978-80-7263-450-7, str. 139.

zpracování. Také mohou být prodávány již jako hotový výrobek, pokud jde o předpokládaný stav výrobní fáze, která je požadována odběratelem.

**Hotové výrobky** - Jsou vykazovány v rozvahové aktivní položce C.I.3. Výrobky. Hotové výrobky jsou předměty vlastní výroby, jsou finálním výstupem (výkonem) účetní jednotky a především jsou určeny k prodeji mimo účetní jednotku nebo ke spotřebě uvnitř účetní jednotky. Pokud by byly výrobky prodávány ve vlastní podnikové prodejně, vykazovaly by se po provedení aktivace v položce C.I.5. Zboží. Výrobky jsou obvykle skladovány v samostatných odbytových skladech (z důvodu oddělení zásobovací a odbytové režie).

### **Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny**

Zvířata a jejich skupiny včetně jatečných zvířat jsou vykazována v rozvaze v části zásob a to v položce C.I.4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny – pokud nejsou vykázána v položce B.II.5., C.I.1. Materiál a C.I.5. Zboží. Dospělá zvířata a jejich skupiny, v části dlouhodobého majetku v rozvaze. Zvířata jsou v rámci zásob dále vykazována v položkách:

- C.I.1. Materiál (pokusná zvířata);
- C.I.5. Zboží (zvířata vlastního chovu, která dospěla, byla aktivována a jsou určena k prodeji s výjimkou jatečných zvířat).

## **2.2. Oceňování zásob při pořízení**

Zásoby se oceňují podle § 25 ZoÚ. Existují tři způsoby ocenění, a to:

- pořizovací cenou,
- vlastními náklady (zásoby vlastní výroby),
- reprodukční pořizovací cenou.

Vedle tohoto uvedeného ocenění zásob je možno se setkat se specifickými oceněními nevyfakturovaných dodávek. Ty se oceňují při vzniku buďto podle uzavřené smlouvy nebo odborným odhadem podle příslušných dokladů, které má účetní jednotka k dispozici.

## Pořizovací cena

Pořizovací cena je cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související. Ocenění zásob pořizovací cenou je nejfrekventovanější způsob ocenění zásob. VkJoÚ § 49 obecně pro zásoby uvádí, že pořizovací cena zahrnuje cenu za zboží a vedlejší náklady s pořízením související (např. pojistné, clo, přepravné vyúčtované dodavatelem nebo provedené účetní jednotkou, provize).

Pokud dochází k úpravě skladovaného materiálu (zásob), tyto náklady se považují za náklady související s pořízením zásob a zvyšují cenu materiálu (zásob). Daň z přidané hodnoty u plátců DPH není součástí ceny zásob. Účtuje se zvlášť na účet 343 - Daň z přidané hodnoty na základě daňového dokladu. U neplátců DPH se o DPH zvyšuje cena zásob. Součástí pořizovací ceny zásob nejsou úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na jejich pořízení, kursové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů.

### *Př. 2.2.1: Stanovení pořizovací ceny zásob*

<b>Dodavatelská fakturu za nakoupené zboží ve výši</b>	<b>130.000,- Kč</b>
Balné	8.000,- Kč
Doprava	10.000,- Kč
DPH (20 %)	29.600,- Kč

#### *a) Stanovení pořizovací ceny zásob u plátce.*

Do pořizovací ceny vstoupí tyto cenotvorné složky:

<b>Cena zboží</b>	<b>130.000,- Kč</b>
Balné	8.000,- Kč
Doprava zboží	10.000,- Kč
<b>Pořizovací cena celkem</b>	<b>148.000,- Kč</b>

#### *b) Stanovení pořizovací ceny zásob u neplátce.*

<b>Cena zboží</b>	<b>130.000,- Kč</b>
Balné	8.000,- Kč
Doprava zboží	10.000,- Kč
DPH (20 %)	29.600,- Kč
<b>Pořizovací cena celkem</b>	<b>177.600,- Kč</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

### **Zaúčtování pořizovací ceny může být provedeno několika způsoby:**

- **Využitím kalkulačních účtů** (111 - pořízení materiálu a 131 - pořízení zboží). Zaúčtuje se zde jak cena zásoby, tak i vedlejší náklady pořízení a následně se přeúčtují na příslušný účet pořízené zásoby 112 - materiál na skladě a 132 - zboží na skladě a v prodejnách.
- **Rozdělení cenotvorných složek pořizovací ceny zásob na analytické účty** – pořizovací cena jednotlivých druhů a skupin zásob může být na analytických účtech rozdělena na cenu zásob, za kterou byla zásoba pořízena a na náklady s pořízením související. Při tomto způsobu stanovení PC je nutné rozdělit zboží a materiál podle druhů a skupin tak, aby v rámci konkrétní skupiny figurovaly zásoby podobného charakteru se srovnatelnými vedlejšími náklady pořízení. Nelze pod stejnou skupinu zásob zahrnout zboží ze zahraničí a zboží z tuzemska, i kdyby mělo podobný charakter, protože u skupiny zahraničního zboží bude navíc zřetelně odlišný druh vedlejších nákladů pořízení ve formě cla.
- **Pevnou cenou** – je vhodná zejména tam, kdy pořizovací cena, dále jen PC, zásoby nevykazuje velké výkyvy při jednotlivých nákupech. PC, je tak stanovena na úrovni předem stanovené pevné ceny, vedlejších nákladů pořízení a odchylky od pevné ceny při reálném nákupu. V tomto případě se PC rozpadá do tří analytických účtů. A - analytika pro pevnou cenu, kdy na straně MD je účtována pevná cena, na straně D výdeje z pevné ceny. Vyskladnění z analytických účtů B (rozdíl mezi skutečnou a pevnou cenou) a C (vedlejší náklady pořízení) probíhá v souladu s vnitřní směrnicí, kterou si účetní jednotka pro tyto účely stanoví.

### **Ocenění vlastními náklady**

Ocenění vlastními náklady se provádí na základě § 25 odst. 1 písm. c) ZoÚ. Vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností se rozumí buď **skutečná výše nákladů** nebo **výše nákladů podle způsobu kalkulace výroby stanoveného účetní jednotkou**. Účetní jednotka si stanovuje podle konkrétních technických, technologických, ekonomických a organizačních podmínek podniku. Oceňování může být stanoveno na *úrovni přímých nákladů* (tj. přímého materiálu, mezd a ostatních přímých nákladů), *vlastních nákladů výroby* (tj. přímých nákladů a výrobní režie), *vlastních nákladů výkonu* (vlastní náklady výroby + správní režie) *úplných vlastních nákladů výkonu* (tj. vlastních nákladů výkonu a ostatní režie).

S délkou výrobního cyklu stoupá i úroveň ocenění zásob vytvořených vlastní činností. Výrobou se rozumí i jiná činnost, při které nevznikají hmotné produkty. Odchylně mohou účetní jednotky oceňovat zásoby vlastní výroby, kterými jsou nedokončená výroba, polotovary a výrobky a to následujícími způsoby:

- ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem, v níž se účtují mzdy až na výrobky nebo polotovary, a to pouze v položkách přímých materiálových nákladů (přímý materiál, polotovary),
- v hromadné a velkosériové výrobě pouze přímými náklady, kterými jsou náklady na přímý materiál, polotovary, přímé mzdy, ostatní přímé náklady,
- v malosériové a kusové (zakázkové) výrobě a ve výrobě s dlouhodobým cyklem položkami přímých nákladů, výrobní, popřípadě správní režie (touto položkou jen zcela výjimečně v případě, že výrobní cyklus přesahuje jeden rok).

### **Ocenění reprodukční pořizovací cenou**

Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.<sup>2</sup> Při ocenění zásob reprodukční pořizovací cenou postačuje pro ocenění odborný odhad, který není vždy vhodný. Pokud např. máme na skladě 1 kus zboží, cena za odborný odhad by mohla být vyšší než cena zásoby. Pokud byly vynaloženy další náklady potřebné na pořízení, jako třeba doprava, montáž, pak je nutno reprodukční cenu o tyto náklady zvýšit. Do reprodukční ceny nelze zahrnout darovací daň, pokud by byla hrazena příjemcem daru.

Touto cenou se oceňují:

- zásoby získané bezúplatně, např. jako vklad společníka, dar,
- zvířata vlastního odchovu, pokud nejsou oceněna vlastními náklady,
- zásoby vlastní výroby v případě, kdy vlastní náklady jsou vyšší než reprodukční pořizovací cena,
- zásoby nově nalezené tzv. přebytky zásob nalezené při inventarizaci zásob,
- odpad a zbytkové produkty vrácené z výroby nebo jiné činnosti.

---

<sup>2</sup> Zákon č. 563/1991 Sb. Zákon o účetnictví, § 25, odst. 5, písmeno b).

## Oceňování zásob při výdeji

Zásoby pořízené nákupem či vlastní činností vedené na skladě je nutné při jejich vyskladnění také ocenit. Ocenění přírůstků je rozdílné, a to podle jednotlivých nákupů. VkJoÚ § 49 odst. 3 požaduje, aby v rámci jednoho analytického účtu byl používán stejný způsob ocenění. Existuje několik variant:

- metoda FIFO (first in – first out),
- metoda průměrných cen,
- metoda pevné ceny s odchylkou.

**Metoda FIFO** – pojmenování je odvozeno od anglického „first in, first out“, což v doslovném překladu znamená „první dovnitř, první ven“ – při tomto způsobu se nejdříve nakoupené zásoby prodávají jako první. Důvodem pro tento postup je snaha přiblížit rozvahové ocenění zásob co nejvíce současným cenám na trhu.

Opačným postupem, nazývaným „last in, first out“, v překladu „poslední do skladu, první ze skladu“ se naopak dosáhne ocenění nákladů cenami přibližujícími se cenám na trhu. Čím delší dobu jsou zásoby skladovány, tím více je pravděpodobné, že rozvahové ocenění nebude odpovídat současným cenám. U nás není možné, aby rozvahová hodnota zásob byla oceňována tímto způsobem.

### *Př. 2.2.2: Výpočet ceny zásob metodou FIFO pro datum 16. 1. a 24. 1.*

<i>Datum</i>	<i>Druh pohybu</i>	<i>Měrná jednotka (kg)</i>	<i>Cena za měrnou jednotku (v Kč)</i>	<i>Cena za dodávku (v Kč)</i>
<i>3. 1.</i>	<i>Příjem</i>	<i>320</i>	<i>31,00</i>	<i>9 920,00</i>
<i>12. 1.</i>	<i>Příjem</i>	<i>80</i>	<i>28,00</i>	<i>2 240,00</i>
<i>14. 1.</i>	<i>Příjem</i>	<i>300</i>	<i>32,00</i>	<i>9 600,00</i>
<i>16. 1.</i>	<i>Výdej</i>	<i>180</i>	<i>?</i>	<i>?</i>
<i>23. 1.</i>	<i>Příjem</i>	<i>300</i>	<i>27,00</i>	<i>8 100,00</i>
<i>24. 1.</i>	<i>Výdej</i>	<i>250</i>	<i>?</i>	<i>?</i>

<i>Datum</i>	<i>Výpočet ceny za dodávku</i>	<i>Cena za jednotku</i>
<i>16. 1.</i>	$(180 \times 31) = 5\,580$	$5\,580 : 180 = 31$
<i>24. 1.</i>	$(140 \times 31) + (80 \times 28) + (30 \times 32) = 7\,540$	$7\,540 : 250 = 30,16$

**Tabulka vyplněná o vypočtené hodnoty bude vypadat takto:**

<i>Datum</i>	<i>Druh pohybu</i>	<i>Měrná jednotka (kg)</i>	<i>Cena za měrnou jednotku (v Kč)</i>	<i>Cena za dodávku (v Kč)</i>
<b>3. 1.</b>	<i>Příjem</i>	320	31,00	9 920,00
<b>12. 1.</b>	<i>Příjem</i>	80	28,00	2 240,00
<b>14. 1.</b>	<i>Příjem</i>	300	32,00	9 600,00
<b>16. 1.</b>	<i>Výdej</i>	180	31,00	5580,00
<b>23. 1.</b>	<i>Příjem</i>	300	27,00	8 100,00
<b>24. 1.</b>	<i>Výdej</i>	250	30,16	7 540,00

Zdroj: Vlastní výpočty

**Metoda průměrných cen** – při této metodě se cena konkrétního druhu zásob vypočítává jako vážený aritmetický průměr, tj. každé ceně je přisouzena váha podle počtu jednotek. Vážený aritmetický průměr je nutné počítat nejméně jednou za měsíc<sup>3</sup>. Pokud je nakoupená zásoba položky, která dosud na skladě nebyla nebo sice byla, ale v momentě pořízení na skladě není, nelze žádný průměr počítat a použije se skutečná pořizovací cena nákupu.

„V případě, že dojde k příjmu a vyskladnění tentýž den, mělo by být správně postupováno tak, že jednotlivé operace jsou provedeny v tomtéž sledu, v kterém probíhají ve skutečnosti. To znamená, že nelze připustit, aby se zásoba určité skladové položky dostala v jakémkoli momentě do mínusu. Tím by mohlo dojít ke zkreslení ocenění jak momentálního výdeje do spotřeby, tak zbývajících zásoby<sup>4</sup>“.

**Existují dva způsoby výpočtu váženého aritmetického průměru:**

- *klouzavý* – počítá se při každém konkrétním vyskladnění,
- *prostý* – vypočítává se 1x měsíčně (nebo kratší časový úsek). Používá se pro výpočet ceny zásoby při vyskladnění po celý následující měsíc, či kratší zvolené období.

<sup>3</sup> Český účetní standard pro podnikatele č. 15, odst. 3.2.

<sup>4</sup> LOUŠA, F., *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním*, 3. Vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2007. 170 s. ISBN 978-80-247-2117-0, str. 18

**Př. 2.2.3: Výpočet ceny zásob metodou váženého aritmetického průměru pro datum 16. 1. a 24. 1. (počítáno klouzavým způsobem výpočtu)**

<i>Datum</i>	<i>Druh pohybu</i>	<i>Měrná jednotka (kg)</i>	<i>Cena za měrnou jednotku (v Kč)</i>	<i>Cena za dodávku (v Kč)</i>
3. 1.	Příjem	320	31,00	9 920,00
12. 1.	Příjem	80	28,00	2 240,00
14. 1.	Příjem	300	32,00	9 600,00
16. 1.	Výdej	180	?	?
23. 1.	Příjem	300	27,00	8 100,00
24. 1.	Výdej	250	?	?

<i>Datum</i>	<i>Výpočet ceny za dodávku</i>	<i>Cena za jednotku</i>
16. 1.	$\frac{(320 \times 31) + (80 \times 28) + (300 \times 32)}{700} = 31,09$	$31,09 \times 180 = 5\,596,20$
24. 1.	$\frac{21760 - (180 \times 31,09) + (300 \times 27)}{(700-180) + 300} = 29,59$	$29,59 \times 250 = 7\,397,50$

**Tabulka vyplněná o vypočtené hodnoty bude vypadat takto:**

<i>Datum</i>	<i>Druh pohybu</i>	<i>Měrná jednotka (kg)</i>	<i>Cena za měrnou jednotku (v Kč)</i>	<i>Cena za dodávku (v Kč)</i>
3. 1.	Příjem	320	31,00	9 920,00
12. 1.	Příjem	80	28,00	2 240,00
14. 1.	Příjem	300	32,00	9 600,00
16. 1.	Výdej	180	31,09	5596,20
23. 1.	Příjem	300	27,00	8 100,00
24. 1.	Výdej	250	29,59	7 397,50

Zdroj: Vlastní výpočty

Bude-li provedeno srovnání výsledků výpočtu zásob metodou FIFO a metodou váženého aritmetického průměru (viz. Př. 2.2.2 a 2.2.3), je zřejmé, že ocenění při vyskladnění není stejné. V obou případech jsou hodnoty odlišné i přes to, že byl použit správný postup. Při použití metody LIFO by postup nebyl ani účetně ani daňově akceptován jako správný. Pokud



se účetní jednotka rozhodne používat prostý aritmetický průměr, bude muset vyřešit oceňování vyskladňování zásob v prvním období – ať už měsíčním, či kratším. Buďto se použije metoda FIFO, nebo částka vypočtená váženým aritmetickým průměrem při prvním vyskladnění. Metoda váženého aritmetického průměru je celosvětově nejpoužívanější metodou oceňování zásob při jejich vyskladnění.

**Metoda pevné ceny s odchylkou** – pro každý druh zásob se stanoví pevná cena, která se zpravidla mění až se změnou účetního období, popř. vnitřním předpisem bývá upraven způsob změny výše ceny během roku. Ke změně ocenění tak podle tohoto předpisu dochází i tehdy, když se dosahované pořizovací ceny odchýlí od předem stanovených o více než x procent. Množství přeceňovaných zásob se zjistí na základě inventury. Při tomto způsobu se účet zásoby rozdělí do tří analytických účtů:

**Sch. 2.2.4<sup>5</sup>: Rozdělení účtování zásob do tří analytických účtů**



Vyskladnění z analytických účtů „B“ a „C“ probíhá v souladu s vnitřní směrnicí, kterou si účetní jednotka pro tyto účely stanoví. Pro rozpouštění odchylek od pevné ceny existuje několik výpočtů, používá se např. následující koeficient:

$$K = \frac{\text{Počáteční stav odchylek} + \text{přírůstek odchylek}}{\text{Počáteční stav zásob} + \text{přírůstek zásob}}$$

Vzhledem k ceně zásoby je odchylka většinou zanedbatelná.

<sup>5</sup> KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2008*. 6. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 444 s. ISBN 978-80-7263-450-7, str. 150

**Př. 2.2.5: Výpočet ceny zásob metodou pevné ceny s odchylkou**

Jedená se o stejný druh materiálu, pro účtování na skladě byla stanovena pevná cena ve výši 30,- Kč za jednotku

<i>Datum</i>	<i>Druh pohybu</i>	<i>Měrná jednotka (kg)</i>	<i>Cena za měrnou jednotku (v Kč)</i>	<i>Cena za dodávku (v Kč)</i>
<b>1. 1.</b>	<i>Počáteční stav</i>	100	31,00	3 100,00
<b>3. 1.</b>	<i>Příjem</i>	320	31,00	9 920,00
<b>12. 1.</b>	<i>Příjem</i>	80	28,00	2 240,00
<b>14. 1.</b>	<i>Příjem</i>	300	32,00	9 600,00
<b>16. 1.</b>	<i>Výdej</i>	180		
<b>23. 1.</b>	<i>Příjem</i>	300	27,00	8 100,00
<b>24. 1.</b>	<i>Výdej</i>	250		

**Řešení:** Zjišťují se odchylky v rámci analytické evidence.

- účet 112.1 - materiál na skladě - cena předem stanovená,
- účet 112.2 - materiál na skladě - odchylky od předem stanovené ceny.

<i>Datum</i>	<i>Popis účetního případu</i>	<i>Částka (v Kč)</i>	<i>Příjem</i>	<i>Výdej</i>
<b>1. 1.</b>	<i>Dodavatelská faktura</i>	3 100,00		
	<i>Převod na sklad v pevné ceně</i>	3 000,00	112.1	
	<i>Zaúčtování odchylky</i>	100,00	112.2	
<b>3. 1.</b>	<i>Dodavatelská faktura</i>	9 920,00		
	<i>Převod na sklad v pevné ceně</i>	9 600,00	112.1	
	<i>Zaúčtování odchylky</i>	320,00	112.2	
<b>12. 1.</b>	<i>Dodavatelská faktura</i>	2 240,00		
	<i>Převod na sklad v pevné ceně</i>	2 400,00	112.1	
	<i>Zaúčtování odchylky</i>	-260,00	112.2	
<b>14. 1.</b>	<i>Dodavatelská faktura</i>	9 600,00		
	<i>Převod na sklad v pevné ceně</i>	9 000,00	112.1	
	<i>Zaúčtování odchylky</i>	600,00	112.2	
<b>16. 1.</b>	<i>Výdej 180 kg (180 x 30)</i>	5 400,00		112.1
	<i>Výpočet koeficientu (760 : 24 000) = 0,032</i>			
	<i>Rozpuštění odchylky (5 400 x 0,032)</i>	172,80		112.2
<b>23. 1.</b>	<i>Dodavatelská faktura</i>	8 100,00		
	<i>Převod na sklad v pevné ceně</i>	9 000,00	112.1	
	<i>Zaúčtování odchylky</i>	- 900,00	112.2	
<b>24. 1.</b>	<i>Výdej 250 kg (250 x 30)</i>	7 500,00		112.1
	<i>Výpočet koeficientu (-312,80 : 27600) = -0,011</i>			
	<i>Rozpuštění odchylky [7500 x (-0,011)] = -82,50</i>	-82,50		112.2

Zdroj: Vlastní výpočty

## 2.3. Způsoby účtování zásob

Účtování o pořízení a úbytku zásob se provádí způsobem A nebo B. Účetní jednotka si sama zvolí způsob, který jí vyhovuje. V rámci analytických účtů podle míst uskladnění (odpovědných osob) však může být uplatněn pouze jeden z uvedených způsobů:

- **způsob A** – označován také jako průběžný způsob,
- **způsob B** – označován také jako periodický způsob.

### 2.3.1 Způsob A

Udržuje záznamy o nakoupených zásobách a o nákladech prodaných zásob na stále aktuální bázi.

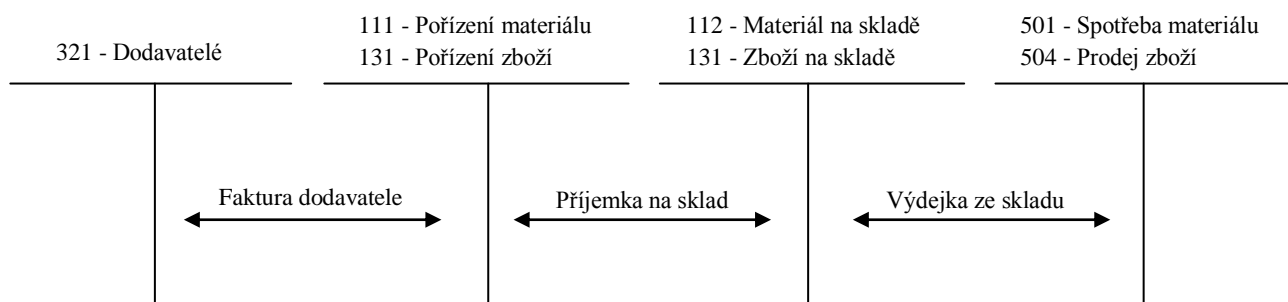
#### Nákupy od jiných subjektů a aktivace materiálu, služeb a zboží

„V průběhu účetního období se složky pořizovací ceny nakupovaných zásob zaúčtují na vrub příslušného účtu pořízení materiálu účtové skupiny 11 - *Materiál* nebo na vrub příslušného účtu pořízení zboží účtové skupiny 13 - *Zboží* se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové třídy 2 nebo 3. Vnitropodnikové služby, které souvisí s přepravou dodávek zásob se aktivují. Aktivace materiálu, služeb a zboží se účtuje na vrub příslušných účtů zásob a souvztažně ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 62 - *Aktivace*. Převzetí materiálu a zboží na sklad se zaúčtuje (v pořizovacích cenách u nákupů a ve vlastních nákladech u zásob vlastní výroby) na vrub účtu určeného ke sledování materiálu na skladě účtové skupiny 11 - *Materiál* nebo na vrub účtu určeného ke sledování zboží na skladě a v prodejnách účtové skupiny 13 - *Zboží* a ve prospěch příslušného účtu pořízení materiálu nebo ve prospěch příslušného účtu pořízení zboží. Spotřeba materiálu a prodej zboží se účtují běžně na vrub příslušných účtů účtové skupiny 50 - *Spotřebované nákupy* a u prodeje materiálu na vrub příslušného účtu určeného ke sledování prodaného materiálu účtové skupiny 54 - *Jiné provozní náklady*.“<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> ČÚS, Standard č. 15 – Zásoby, 4. Způsob účtování, odst. 4.2.1

**Sch. 2.3.1.1: Účtování zásob na skladové účty - způsob A:**

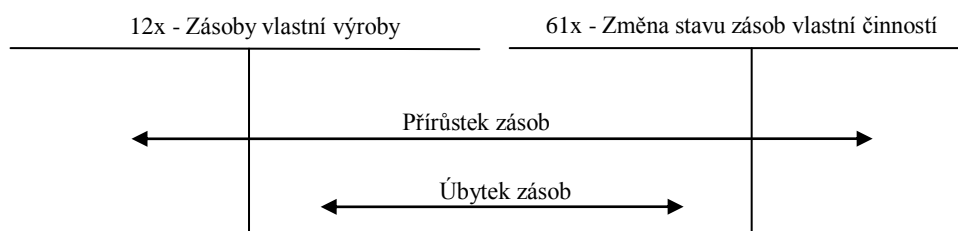


Při uzavírání účetních knih se inventarizační rozdíly účtují na vrub účtů účtové skupiny 50 - spotřebované nákupy, pokud vzniknou ztráty do výše norem přirozených úbytků, (které každý podnik stanovuje ve vnitřní podnikové směrnici), na vrub účtu 549 - *Manka a škody z provozní činnosti* a u přebytků zásob ve prospěch účtu 648 - *Ostatní provozní výnosy*.

### Zásoby vlastní výroby

V průběhu účetního období se přírůstky zásob oceněné vlastními náklady zaúčtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 12 - *Zásoby vlastní výroby* se souvztažným zápisem ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 61 - *Změny stavu zásob vlastní činnosti*. Při vyskladnění zásob se účtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 61 - *Změny stavu zásob vlastní činnosti* a ve prospěch příslušného účtů účtové skupiny 12 - *Zásoby vlastní výroby*.

**Sch. 2.3.1.2: Účtování zásob vlastní výroby – způsob A**



Při uzavírání účetních knih zaúčtujeme inventarizační rozdíly na vrub účtů účtové skupiny 61 - *Změny stavu zásob vlastní výroby*, pokud jde o ztráty do výše norem přirozených úbytků, na vrub účtu 549 - *Manka a škody z provozní činnosti*, u přebytků zásob účtujeme ve prospěch účtové skupiny 61- *Změny stavu zásob vlastní výroby*.

## Nákupy materiálu

Nákup materiálu lze účtovat přímo na účet určený ke sledování materiálu na skladě účtové skupiny 11 - *Materiál*, nákupy zvířat na příslušný účet účtové skupiny 12 - *Zásoby vlastní výroby* a nákupy zboží na příslušný účet určený ke sledování zboží na skladě a v prodejnách účtové skupiny 13 - *Zboží*.

### 2.3.2 Způsob B

Nezajišťuje průběžné záznamy o pohybu zásob. Stav zásob a náklady s nimi spojené se počítají až na konci účetního období, kdy je provedena fyzická inventura zásob a její porovnání se skladovou evidencí. Používá se tehdy, kdy účetní jednotka během účetního období nepotřebuje informace o stavu zásob v účetnictví. Způsob B mohou účetní jednotky použít jen tehdy, pokud zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny v průběhu účetního období prokázat stav zásob včetně jejich ocenění podle zákona o účetnictví. Při uzavírání účetních knih se počáteční stavy účtů zásob (112 - *Materiál na skladě*, 132 - *Zboží na skladě a v prodejnách*) převedou na vrub účtů nákladů (501 - *Spotřeba materiálu*, 504 - *Prodané zboží*). Stav zásob podle skladové evidence se zaúčtuje na vrub příslušného účtu zásob ve prospěch příslušného nákladového druhu.

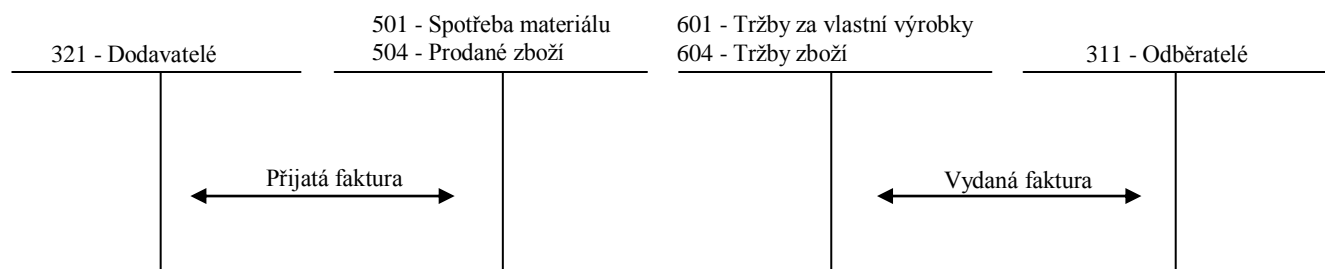
### Nákupy od jiných subjektů a aktivace materiálu, služeb a zboží

V průběhu účetního období se složky pořizovací ceny nakupovaných zásob účtují na vrub příslušných účtů účtové skupiny 50 - *Spotřebované nákupy* a ve prospěch příslušných účtů účtové třídy 2 nebo 3; vnitropodnikové služby, které souvisejí s přepravou dodávek zásob se aktivují; aktivace materiálu, služeb a zboží se účtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 50 - *Spotřebované nákupy* a ve prospěch s příslušných účtů účtové skupiny 62 - *Aktivace*.

„Při uzavírání účetních knih se počáteční stavy účtů 112 - *Materiál na skladě* a 132 - *Zboží na skladě a v prodejnách* převedou na vrub účtů 501 - *Spotřeba materiálu* a 504 - *Prodané zboží*. Stav zásob podle skladové evidence se zaúčtuje u materiálu na vrub účtu 112 - *Materiál na skladě* souvztažně s účtem 501 - *Spotřeba materiálu* a na vrub účtu 132 - *Zboží na skladě a v prodejnách* souvztažně s účtem 504 - *Prodané zboží*. Inventarizační rozdíly v

případě, že se jedná o manka do norem přirozených úbytků zachytí na vrub 549 - *Manka a škody* a ve prospěch příslušného účtu zásob, přebytky zásob se zaúčtují ve prospěch účtu 648 - *Ostatní provozní výnosy*, popř. ve prospěch účtů účtové skupiny 50 - *Spotřebované nákupy* a na vrub příslušného účtu zásob.<sup>7</sup>

#### **Sch. 2.3.2.1: Účtování zásob na skladové účty - způsobem B**



V průběhu účetního období se v účtové skupině 12 - *Zásoby vlastní výroby* neprovádí žádné účetní zápisy a vynaložené náklady na výrobu se běžně účtují na příslušných účtech účtové třídy 5.

„Při uzavírání účetních knih se počáteční stavy zásob účtované na příslušných účtech účtové skupiny 12 - *Zásoby vlastní výroby* převedou na vrub příslušných účtů účtové skupiny 61 - *Změny stavu vnitropodnikových zásob*. Stav zásob podle inventarizace se zaúčtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 12 - *Zásoby vlastní výroby* souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 61 - *Změny stavu vnitropodnikových zásob*. Manka se zachytí na vrub 549 - *Manka a škody*. Přebytky zásob se zaúčtují souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 61 - *Změny stavu vnitropodnikových zásob*.“<sup>8</sup>

Při uplatnění způsobu B je nutné vést skladovou evidenci na analytických účtech běžně, aby bylo možno zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období a složky pořizovací ceny zásob.

<sup>7</sup> Postupy účtování pro podnikatele, účtová třída 1 – Zásoby, čl. II, odst. 3.1.2

<sup>8</sup> Postupy účtování pro podnikatele, účtová třída 1 – Zásoby, čl. II, odst. 3.2.2

### **2.3.3. Společná ustanovení ke způsobu účtování A a B**

Jak u způsobu A, tak i u způsobu B je nutno vést analytickou evidenci. Tato evidence se vede podle jednotlivých skladových položek, může mít formu skladových karet nebo datových souborů, aby bylo možno zjistit stav zásob z důvodu inventarizace.

Při uzavírání účetních knih se u obou způsobů účtování zásob účtuje o zásobách na cestě na vrub příslušného účtu účtových skupin *11 - Materiál* nebo *13 - Zboží*. Zásobami na cestě se rozumí vyúčtování (například faktury) za dodání zásob, které účetní jednotka ještě nepřevzala. Nevyfakturované dodávky se účtují ve prospěch dohadných účtů pasivních účtové skupiny *38 - Přejímané účty aktiv a pasiv*.

Renovace náhradních dílů a úprava zásob prováděná ve vlastní režii se vyúčtuje jako aktivace a náklady na renovaci a úpravu jsou složkou ocenění náhradních dílů a zásob na skladě.

Převod zásob vlastní výroby do vlastních prodejen se účtuje prostřednictvím příslušného účtu účtové skupiny *62 - Aktivace*.

Opravné položky k zásobám se tvoří podle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 5 - Opravné položky.

Při uzavírání účetních knih zaúčtujeme inventarizační rozdíly postupem uvedeným v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 7 - Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob.

## **2.4. Inventarizace zásob**

Inventarizací zásob se zjišťuje, zda skutečný stav zásob zjištěný fyzickou inventurou odpovídá stavu v účetnictví. Problematika inventarizačních rozdílů je řešena v ČÚS č. 007 - Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob. Inventarizační rozdíly se zpravidla účtují při uzavírání účetních knih.

Účetní jednotka může provádět inventarizaci průběžnou. Četnost průběžných inventur si účetní jednotka stanoví sama, nicméně zásoby musí být inventarizovány minimálně jednou

za účetní období. Inventarizace se provádějí podle zákona o účetnictví. Inventarizační rozdíly účetní jednotka vyúčtuje do účetního období, za které se zjišťuje stav zásob.

**Při inventarizaci mohou nastat tyto dva případy inventarizačních rozdílů:**

- **manko** – skutečný stav je nižší, než stav v účetnictví a tento rozdíl nelze prokázat způsobem stanoveným v zákoně,
- **přebytek** – skutečný stav je vyšší, než stav v účetnictví a tento rozdíl nelze prokázat způsobem stanoveným v zákoně.

**Manka a přebytky** zásob lze vzájemně vyrovnávat pouze tehdy, pokud vznikly ve stejném inventarizačním období neúmyslnou záměnou a pokud jsou zásoby evidovány podle jednotlivých druhů. Vznik přebytku je posuzován stejně nepříznivě jako vznik manka, protože v obou případech jde o pochybení pracovníků.

Účetní jednotka si sama vnitřním předpisem stanoví normy přirozených úbytků zásob (např. vysychání, rozprach, úhyn). Manko nad normu je předepisováno k úhradě odpovědným osobám.

Přebytky musí být oceněny reprodukční pořizovací cenou. Toto ocenění platí i pro daňové účely. K ocenění majetku v účetnictví stačí odborný odhad, který nemusí být proveden soudním znalcem.



**Tab. 2.4.1: Způsoby účtování inventarizačních rozdílů**

Č.	Popis účetního případu	MD	D
1.	Manko do normy přirozených úbytků: - materiál - zboží - zásoby vlastní výroby	501 504 613	112 132 123
2.	Manko nad normu přirozených úbytků: - materiál - zboží - zásoby vlastní výroby	549 549 549	112 132 123
3.	Přebytky způsobem A: - materiál - zboží - zásoby vlastní výroby	112 132 123	648 648 613
4.	Přebytky způsobem B: - materiál - zboží	112 132	501 504
5.	Předpis náhrady manka skladníkovi, popř. odpovědné osobě	335	648
6.	Úhrada manka skladníkem, popř. odpovědnou osobou: - v hotovosti - srážkou ze mzdy	211 331	335 335

Zdroj: Vlastní zdroj

Pokud jsou podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále jen „ZDzP“), ve znění pozdějších předpisů, § 25 odst. 2 inventarizační rozdíly považovány za škodu a nejsou to případy podle § 24 odst. 2 písmeno l) ZDzP, pak jsou daňově neuznatelné, pokud by nebyla zúčtována náhrada škody. Poté by škoda byla daňově uznatelná až do výše předepsané náhrady.

## 2.5. Opravné položky

Povinnost vytvořit opravnou položku může vzniknout na základě inventarizace. Opravné položky jsou upraveny Českým účetním standardem 005 - Opravné položky. Opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení majetku. Opravné položky se tvoří na

vrub nákladů na základě inventarizace a při ní zjištěném ocenění zásob v případě, že takto zjištěná hodnota je nižší, než ocenění zásoby zachycené v účetnictví na příslušných majetkových účtech. Opravné položky nesmějí mít debetní zůstatek.

I když z textu zákona mohlo být vyvoláno zdání, že se tyto opravné položky vytváří pouze v účetních jednotkách, které mají jako předmět činnosti nákup a prodej zboží, není tomu tak. Pod pojmem prodejní cena musí být v tomto případě chápána i prodejní cena spotřebované zásoby obsažené ve výrobku. Z toho vyplývá, že pokud by bylo zjištěno, že zásoba materiálu v průmyslu, stavebnictví, zemědělství, či v jiné činnosti bude použita na účely, pro které nebyly původně určeny a kde by postačoval materiál nižší hodnoty nebo, že došlo k poklesu cen a nebude realizován původně předpokládaný výnos, měla by být rovněž vytvořena opravná položka. Rovněž tak bude vytvářena opravná položka tehdy, když bude zjištěn nepotřebný či poškozený materiál, který bude prodáván a jehož potenciální tržní cena snížená o náklady spojené s odbytem (balení, inzerce atp.) bude nižší než skladová cena.<sup>9</sup>

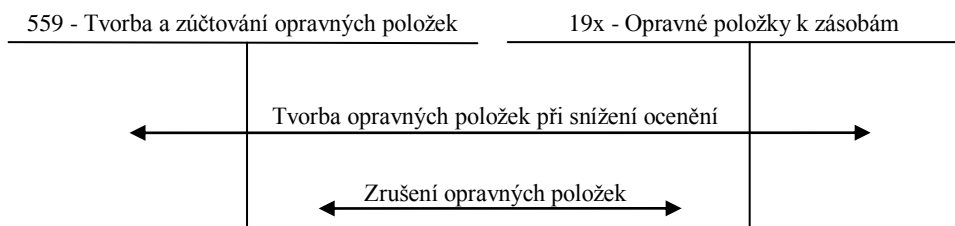
Opravné položky k zásobám podle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 005:

- Tvorba opravných položek k zásobám se účtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů souvztažně s příslušnými účty účtové skupiny 19 - Opravné položky k zásobám,
- Snížení nebo rozpuštění opravných položek k zásobám se účtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů. V případě prodeje zásob se opravná položka k nim vytvořená vyúčtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů.

---

<sup>9</sup> LOUŠA, F., *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním*, 3. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2007. 170 s. ISBN 978-80-247-2117-0, str. 162

### Sch. 2.5.1: Účtování opravných položek



## 2.6. Zásoby na konci účetního období

Na konci účetního období nebo ke dni sestavení účetní závěrky se účtuje u způsobu účtování A i B o:

- zásobách na cestě,
- nevyfakturovaných dodávkách zásob.

### Zásoby na cestě

Nejčastěji je možno se s tímto problémem setkat u dodávek materiálu. Na vrub účtů *119 - Materiál na cestě* a *139 - Zboží na cestě* účtujeme ke dni uzavírání účetních knih a ve prospěch účtů *111 - Pořízení materiálu* a *131 - Pořízení zboží*. Znamená to tedy, že účetní jednotka obdrží v okamžiku zavření účetních knih přijatou fakturu za dodávku, ale neobdrží fyzicky fakturovaný materiál.

Tab. 2.6.1: Účtování zásob na cestě

<i>Doklad</i>	<i>Popis účetního případu</i>	<i>Částka (v Kč)</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
<i>DF</i>	<i>Faktura za nákup materiálu DPH</i>	<i>100 000,- 20 000,-</i>	<i>112 343</i>	<i>321 321</i>
<i>ID</i>	<i>Zaúčtování materiálu na cestě</i>	<i>100 000,-</i>	<i>119</i>	<i>112</i>
<i>ID</i>	<i>Zaúčtování v následujícím účetním období: - příjemka materiálu na sklad</i>	<i>100 000,-</i>	<i>112</i>	<i>119</i>

Vysvětlivky: DF – Dodavatelská faktura, ID – Interní doklad

## Nevyfakturované dodávky zásob

Jedná se o stav, kdy účetní jednotka fyzicky obdržela dodávku materiálu nebo zboží, ale do okamžiku sestavení účetní závěrky nedorazila přijatá faktura, popř. dodací list. Nevyfakturované dodávky zásob se účtují na konci účetního období, buďto podle uzavřených obchodních smluv nebo odhadem. Účtuje se na účet 389 - *Dohadné účty pasivní*. V následujícím účetním období, jakmile dorazí do účetní jednotky faktura či dodací list je zaúčtovaná dohadná položka zúčtována a dokončena celá účetní operace.

**Tab. 2.6.2: Účtování nevyfakturovaných dodávek**

<i>Doklad</i>	<i>Popis účetního případu</i>	<i>Částka (v Kč)</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
<b>ID</b>	<i>Příjem materiálu na sklad v dohodnuté výši - nevyfakturovaná dodávka</i>	103 000,-	112	389
<b>DF</b>	<i>Varianta I: účtování v následujícím roce, faktura je nižší, než byl odhad: Faktura za materiál dodaný v předchozím roce</i> - materiál (100 000,-) - DPH (20 000,-)	100 000,- 20 000,-	389 343	321 321
<b>ID</b>	<i>Doučtování zůstatku dohadné položky (103 000 – 100 000)</i>	3 000,-	389	112
<b>DF</b>	<i>Varianta II: účtování v následujícím roce, faktura je vyšší, než byl odhad: Faktura za materiál dodaný v předchozím roce</i> - Materiál (110 000,-) - DPH (22 000,-)	103 000,- 7 000,- 22 000,-	389 112 343	321 321 321

Vysvětlivky: DF – Dodavatelská faktura, ID – Interní doklad

## 2.7. Slevy u nakoupených zásob

V praxi je možno se setkat se skutečností, že dodavatel při pořizování zásob poskytuje slevu. Slevy lze rozdělit na:

- bonus,
- skonto.

**Bonus** – je poskytován dodavatelem na základě uzavřené smlouvy podle podmínek této smlouvy. Např. na základě odebraného množství zboží nebo za překročení určité hodnoty fakturace v konkrétní dodávce, či za určité období. Jedná se o formu naturálního plnění - zboží je dodáno bez úplaty. Bonus je odběratelem považován za slevu poskytnutou k jednotlivým položkám zboží na faktuře a rozpustí se do jeho ocenění. Výnos z bonusu se účtuje na vrub účtu 21 - *Závazky z obchodních vztahů* a ve prospěch účtu 648 - *Ostatní provozní výnosy*.

**Skonto** – je sleva, poskytovaná dodavatelem z určité faktury, např. proto, že faktura byla uhrazena v hotovosti nebo před lhůtou splatnosti. Jedná se o formu peněžitého plnění. Plnění může být zohledněno přímo ve fakturační ceně nebo je fakturována celá částka, ze které je přislíbeno finanční zvýhodnění při splnění podmínek. Skonto je pak účtováno na vrub příslušného účtu účtové skupiny 13 - *Zboží* a ve prospěch účtu 648 - *Ostatní provozní výnosy*.

### 3. VYMEZENÍ POJMU ZÁSoby PODLE MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ A PŘEDPISŮ

Světová ekonomika má stále více globální charakter. Vzniká potřeba sjednotit informační systémy, zvýšit srovnatelnost a srozumitelnost ekonomických informací. V souvislosti s rozšiřováním Evropské unie vzrůstá potřeba harmonizace účetnictví.

Již od roku 1978 se začala objevovat první snaha o harmonizaci účetnictví v rámci Evropského společenství, která byla završena přijetím směrnic. Tyto směrnice tvoří kodex účetní legislativy Evropské unie a jsou základním nástrojem Evropské komise v oblasti účetnictví. Jedná se o:

- čtvrtou směrnicí č. 78/660/EEC z 25. 7. 1978. Tato směrnice je zaměřena na obsah ročních účetních závěrek velkých a středních kapitálových společností,
- sedmou směrnicí č. 83/349/EEC z 13. 6. 1983, která upravuje pravidla pro konsolidaci účetní závěrky a výroční zprávy sestavované za skupinu podniků,
- osmou směrnicí č. 84/253/EEC z 10. 4. 1984, která upravuje kvalifikační požadavky na profesi auditora.

V roce 2000 vyhlásila Evropská komise tzv. novou harmonizační strategii. Za nástroj harmonizace evropského účetnictví zvolila IFRS/IAS. V současné době existují tři směry mezinárodní účetní harmonizace. Jsou to:

- mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS/IAS,
- účetní směrnice Evropské unie,
- národní účetní standardy USA - US GAAP.

Problematika zásob patří k tradičním oblastem účetní harmonizace.

Účetnímu pojetí zásob podle IAS/IFRS je věnován mezinárodní standard *IAS 2 - Zásoby*. Již v roce 1975 byl přijat standard s názvem – Oceňování a zveřejňování zásob v kontextu systému historických cen. Tento původní standard nahradila nová verze *IAS 2 - Zásoby*, ten byl přijat v roce 1993 a vstoupil v platnost roku 1995. Poslední novela proběhla roku 2003 s platností od 1. Ledna 2005. Hlavním cílem standardu je stanovit pravidla

účetního zobrazení stavu a pohybu zásob. IAS 2 - Zásoby je úzce spjat s ostatními standardy, např.:

- IAS 1 - Prezentace účetní závěrky,
- IAS 11 - Stavební smlouvy,
- IAS 18 - Výnosy,
- a dalšími standardy spolu s Koncepčním rámcem IAS/IFRS.

### 3.1. Vymezení zásob

Předmětem IAS 2 jsou zásoby účetní jednotkou nakupované i vyráběné.

**Zásoby dle mezinárodních účetních standardů jsou aktiva:**

- určená pro prodej v běžném podnikání; jedná se o zboží,
- ve výrobním procesu určená k prodeji; jedná se o nedokončenou výrobu a výrobky,
- ve formě materiálu nebo dodávek, které mají být spotřebovány ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb; jedná se o materiál.

**Předmětem standardu však nejsou níže uvedené účetní položky:**

**Nedokončená výroba** - vznikající na základě stavebních smluv, včetně přímo souvisejících servisních smluv. Účetním zachycením stavebních smluv se zabývá *IAS 11 - Stavební (dlouhodobé) smlouvy*.

**Finanční nástroje** – účetní zachycení, oceňování a zveřejnění finančních nástrojů viz *IAS 32 Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace* a *IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování*.

**Zásoby výrobců zemědělských a lesních výrobků, nerostných rud a zemědělské produkce** - pokud jsou oceňovány čistou realizovatelnou hodnotou. Jedná se o zásoby v určitých stádiích výroby, např. o sklizenou zemědělskou úrodu. Účetní zachycení a ocenění zásoby výrobků zemědělských a lesních výrobků, nerostných rud a zemědělské produkce upravuje *IAS 41 - Zemědělství*.

**Biologická aktiva související se zemědělskou výrobou** (biologická aktiva jsou obsažena ve standardu č. 41 - Zemědělství). Biologickými aktivy jsou živá zvířata, rostliny, které jsou využívány v zemědělské výrobě.

**Komodity u obchodníků**, kteří oceňují zásoby reálnou hodnotou sníženou o náklady související s prodejem. Pokud jsou tyto zásoby oceňovány reálnou hodnotou sníženou o náklady související s prodejem, pak musí být změny jejich reálné hodnoty po odpočtu nákladů spojených s jejich prodejem vykázány jako součást přebytku nebo schodku za období, ve kterém k jejich změně došlo.

**Významné náhradní díly**, které se stanou součástí dlouhodobých aktiv a budou v jejich rámci dlouhodobě využívány je třeba klasifikovat v souladu s jejich podstatou jako dlouhodobá aktiva. Problematika významných náhradních dílů je upravena v IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení.

#### **Zásoby se dělí na:**

- zásoby nakoupené
  - zboží určené k dalšímu prodeji, včetně pozemků a jiného majetku určeného k dalšímu prodeji,
  - materiál určený k další spotřebě.
- zásoby vyráběné
  - výrobky a nedokončená výroba,
  - v případě poskytování služeb jsou obsahem zásob (nedokončené výroby) náklady vynaložené na služby, u kterých ještě nedošlo k uznání výnosů s nimi souvisejících (jde o rozpracované zakázky).

### **3.2. Oceňování zásob při pořízení**

Podle IAS 2 - Zásoby jsou zásoby oceňovány nižší z hodnot nákladů na jejich pořízení a čisté realizovatelné hodnoty. Podle IAS 2 se zásoby oceňují podle zásady LCM (Lower of Cost or Market). To znamená, že za základ pro oceňování zásob IAS 2 považuje pořizovací cenu, která však při vykazování nesmí převyšovat čistou realizovatelnou hodnotu.



„Čistá realizovatelná hodnota je odhadnutá prodejní cena v běžném podnikání, snížená o odhadnuté náklady na dokončení a odhadnuté náklady, nutné k uskutečnění prodeje.“<sup>10</sup>

#### Náklady pořízení zásob zahrnují:

- náklady na nákup zásob,
- náklady na přeměnu,
- ostatní vynaložené náklady.

#### Náklady na nákup zboží

Náklady na nákup zboží se oceňují ve *skutečných pořizovacích cenách* (tj. cena pořízení placená za zásoby včetně přírážek a srážek plus náklady s pořízením související). Obchodní a množstevní slevy hodnotu zásob snižují. Náklady na nákup zboží tedy zahrnují cenu pořízení, dovozní cla, nevratné daně, přepravní náklady, náklady na manipulaci, jiné daně (vyjma DPH) a další náklady přímo přiřaditelné k pořizovaným zásobám zboží, materiálu a služeb. Ve výjimečných případech se do nákladů pořízení zahrnují i kurzové rozdíly, které vznikly v přímé souvislosti s nepříliš časově vzdáleným pořízením zásob, které byly vyfakturovány v cizí měně (IAS 21 - Důsledky změn směnných kurzů cizích měn). Problémy mohou nastat s takovými náklady, jejichž vynaložení je spojeno s několika druhy pořizovaných aktiv zároveň. V těchto případech je třeba stanovit objektivně odůvodněný poměr, kdy výdaje budou rozděleny mezi jednotlivá pořizovaná aktiva.

##### ***Př. 3.2.1: Stanovení pořizovací ceny zásob***

<b>Cena pořízení</b>	<b>130 000,- Kč</b>
Sleva	-5 000,- Kč
Clo	30 000,- Kč
Doprava zboží	10 000,- Kč
<b>Ocenění materiálu</b>	<b>165 000,- Kč</b>

Zdroj: Vlastní výpočty

<sup>10</sup> BOHUŠOVÁ, H., *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*, Praha: ASPI, 2008, 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9, str. 78

## Náklady na přeměnu

Náklady na přeměnu zahrnují náklady vynaložené na přeměnu materiálu na nedokončenou výrobu a poté na dokončené výrobky. Náklady na přeměnu nedokončené výroby na hotové výrobky vznikají primárně ve výrobním prostředí. Zásoby vlastní výroby se podle standardu 2 oceňují ve skutečně vynaložených nákladech. Tyto náklady zahrnují přímé náklady a systematicky alokovanou fixní a variabilní režii. Fixní výrobní režii jsou ty nepřímé výrobní náklady, které zůstávají relativně neměnné bez ohledu na změny v objemu výroby, např. údržba a odpisy výrobních budov a zařízení, náklady na řízení a správu výroby. Variabilní výrobní režii jsou ty nepřímé výrobní náklady, které se mění přímo úměrně s vyráběným množstvím výrobků, např. nepřímý materiál, nepřímé osobní náklady.

Zahrnutí fixní výrobní režie do nákladů na přeměnu vychází z běžného využití kapacity výrobních zařízení. Běžným využitím kapacity je předpokládaný objem výroby, kterého bude v průměru dosaženo během několika období, či sezón, a to za běžných okolností. Musí se vzít v úvahu kapacita, která nebude využita vzhledem k plánované údržbě. Pokud se blíží běžné kapacitě, lze využít skutečný objem výroby.

Výsledkem výrobního procesu účetní jednotky může být více druhů produktů, které vznikají současně.

Pokud nelze zjistit náklady na přeměnu jednotlivých druhů produktů, přiřazují se jim pomocí racionální a konzistentní rozvrhové základny. Toto přiřazení může být založeno například na relativním poměru prodejních cen jednotlivých produktů nebo po dokončení výroby. Většina vedlejších produktů je svou podstatou nevýznamná. Oceňují se často čistou realizovatelnou hodnotou a tato hodnota se odečte od nákladů hlavního produktu. Výsledkem je, že se účetní hodnota hlavního produktu významně neliší od nákladů vynaložených v souvislosti s jeho výrobou.

### ***Př. 3.2.2: Stanovení pořizovací ceny zásob – náklady na přeměnu***

*Zadání: Účetní jednotka vyrábí malotraktory. Bylo vyrobeno 10 kusů při níže vynaložených nákladech*

<b>Položka</b>	<b>Částka</b>
Mzdy výrobních dělníků (úkolová mzda)	100 000,-
Mzdy vedoucích výroby	10 000,-
Odpisy výrobní linky	18 000,-
Odpisy výrobní haly	30 000,-
Spotřebovaný přímý materiál	54 000,-
Pojištění výrobní haly	900,-
Oprava a udržování výrobní linky	4 000,-
Náklady na reklamu	7 000,-
Mzdové náklady ředitele společnosti	3 000,-

*Náklady na přeměnu 1 kusu:*

<b>Položka</b>	<b>Částka</b>
Mzdy výrobních dělníků (úkolová mzda)	10 000,-
Mzdy vedoucích výroby	1 000,-
Odpisy výrobní linky	1 800,-
Odpisy výrobní haly	3 000,-
Spotřebovaný přímý materiál	*5 200,-
Pojištění výrobní haly	90,-
Oprava a udržování výrobní linky	400,-
<b>Celkem na 1 kus</b>	<b>21 490,-</b>

Zdroj: Vlastní výpočty

*\*Při výsledné kalkulaci nákladů na přeměnu zahrnuje částka spotřebovaného přímého materiálu na jeden kus pouze materiál skutečně spotřebovaný v souvislosti s výrobou, částka je očištěna o znehodnocený materiál a ostatní materiál, který byl spotřebován v neobvyklém množství.*

### **Ostatní vynaložené náklady**

Ostatní náklady na pořízení se v souladu s IAS 2 zahrnují do ocenění zásob jen v případě, že byly vynaloženy v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do

současného stavu (např. nevýrobní režie, náklady financování za vymezených okolností, viz IAS 23 - Výpůjční náklady).

**Př. 3.2.3: Porovnání ocenění zásob a jeho dopad na hospodářský výsledek podle předpisů v ČR a podle IAS 2**

*Zadání: Účetní jednotka vyrábí jeden druh výrobku. Fixní režie je konstantní po všechna období a činí 550 000,- Kč. Plánovaná výrobní kapacita – normální úroveň je 25 000 ks. Jednotková variabilní výrobní režie činí 10,- Kč. Jednotkový přímý materiál činí 5,- Kč, jednotkové přímé mzdy činí 10,- Kč. Účetní jednotka prodala 10 000 ks za 100,- Kč/kus.*

*Varianty A, B, C se liší objemem skutečně vyrobených výrobků. V případě A je vyroben objem odpovídající normálnímu vytížení kapacity, v případě B je objem výroby nižší a v případě C je objem výroby vyšší.*

Položka:		Varianta A		Varianta B		Varianta C	
		kus	celkem	kus	celkem	kus	celkem
Vyrobeno kusů			25 000		22 000		27 500
Přímý materiál		5,-	125 000	5,-	110 000	5,-	137 500
Přímé mzdy		10,-	250 000	10,-	220 000	10,-	275 000
Variabilní výrobní režie		10,-	250 000	10,-	220 000	10,-	275 000
Přiřazení fixní výrobní režie	ČR	22,-	550 000	25,-	550 000	20,-	550 000
	IAS 2	22,-	550 000	22,-	484 000 (22*22 000)	20,-	550 000
Celkem vlastní náklady vyrobených výrobků	ČR	47,-	1 175 000	50,-	1 100 000	45,-	1 237 500
	IAS 2	47,-	1 175 000	47,-	1 034 000	45,-	1 237 500
Prodej – 100 Kč/kus		10 000	1 000 000	10 000	1 000 000	10 000	1 000 000
Vlastní náklady prodaných výrobků	ČR	10 000	470 000	10 000	500 000	10 000	450 000
	IAS 2	10 000	470 000	10 000	470 000	10 000	450 000
Nepřiřazená fixní režie		IAS 2	-	-	66 000	-	-
Stav výrobků	ČR	15 000	705 000	12 000	600 000	17 500	787 500
	IAS 2	15 000	705 000	12 000	564 000	17 500	787 500
Vliv na hospodářský výsledek	ČR	-	530 000	-	500 000	-	550 000
	IAS 2	-	530 000	-	464 000	-	550 000

Zdroj: Vlastní výpočty

## **Aktivace výpůjčních nákladů**

„Aktivace výpůjčních nákladů na vyráběná aktiva je upravena v *IAS 23 - Výpůjční náklady*, podle tohoto standardu lze výpůjční náklady aktivovat jen za předpokladu, že jsou účelově spjaty s pořízením tzv. způsobilého aktiva. Způsobilé aktivum je aktivum, které vyžaduje značené časové období k tomu, aby se stalo připraveným pro zamýšlené využití nebo pro prodej. Zásoby, které jsou běžně vyráběny ve velkém množství v průběhu krátkého časového období, nejsou způsobilými aktivy. To znamená, že zásoby, které jsou upraveny standardem IAS 2, který neupravuje nedokončenou výrobu vzniklou v rámci dlouhodobých stavebních smluv, nejsou vesměs způsobilými aktivy a úrok nelze aktivovat.“<sup>11</sup>

### **Do ocenění vyráběné produkce nesmí být zahrnuty:**

- náklady na abnormální množství odpadu,
- ta část správní režie, která nepřispívá k uvedení zásob na současné místo nebo do současného stavu,
- neúčelně vynaložené práce,
- náklady na skladování mimo skladování nutné pro výrobní proces,
- odbytové náklady.

Uvedená pravidla poměrně striktně omezují aktivaci nákladů neproduktivně vynaložených a neumožňují aktivaci nákladů, které nesouvisejí s výrobním procesem a neovlivňují tvorbu hodnoty zásob.

### **Oceňování zásob u poskytovatelů služeb**

Zde jsou zahrnovány zejména přímé osobní náklady, včetně nákladů na vedoucí pracovníky a příslušné režijní náklady. Správní a odbytová režie se neaktivuje.

---

<sup>11</sup> DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle Mezinárodních standardů IFRS. Brno: Computer Press, a.s., 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1, str. 164

### 3.3. Techniky oceňování zásob

Pro ocenění zásob vlastní výroby jsou upřednostňovány skutečné náklady. Lze použít i oceňování na základě předem stanovených nákladů, či odhadovaných nákladů, pokud se jejich výsledky blíží ocenění na úrovni pořizovacích nákladů.

**Metoda předem stanovené ceny** (metoda standardních nákladů) – je jednou z metod používaných v manažerském účetnictví. Spočívá v tom, že pořizovací cena zásoby je v účetnictví rozdělena na předem stanovenou cenu a na oceňovací rozdíl, který se rozpouští při spotřebě zásoby přímo úměrně spotřebovanému objemu zásoby. Tato metoda se používá především ve výrobních podnicích. Podstatou této metody je, že podnik předem stanoví standardní náklady, ty následně porovná se skutečností a stanoví odchylky. Následně je prováděn rozbor odchylek.

**Metoda maloobchodního prodeje** – tato metoda je používána v maloobchodě, kdy není možné zjistit jednotlivé položky prodávaných zásob, ale pouze jejich tržby. Tato metoda je tedy založena na ocenění zásoby prodejní cenou s odděleným zachycením marže (rozdílu mezi cenou prodejní a nákupní).

#### *Př. 3.3.1: Výpočet konečného stavu zásob metodou maloobchodního prodeje*

Položka	Pořizovací cena (v Kč)	Maloobchodní cena (v Kč)
Počáteční stav zásob	35	42
Nákupy	280	336
Zboží určené k prodeji	295	378
Mínus prodané zboží		264
Konečný stav zásob v maloobchodních cenách		114
Poměr pořizovacích cen k maloobchodním cenám (295:378)	78 %	
Konečný stav zásob v pořizovací ceně (78 % ze 114)	89	

Zdroj: Vlastní výpočty

### 3.4. Snížení hodnoty zásob

V průběhu držení účetní jednotkou jsou zásoby oceňovány na bázi historických cen, které jsou snižovány. Toto ocenění vychází z uplatnění zásady opatrnosti a akruálním principem (akruální princip = vykazování transakcí v období, ve kterém nastanou, bez ohledu na peněžní toky).

Během držení zásob v majetku účetní jednotky může z různých důvodů dojít k poklesu jejich prodejní ceny, např. změna poptávky na trhu, poškození, zastarání. Standard v tomto případě vyžaduje ocenění pořizovací cenou nebo čistou realizovatelnou hodnotou, a to podle toho, která z obou hodnot je nižší (metoda LCM). Do konce účetního období, pokud je čistá realizovatelná hodnota nižší než pořizovací cena zásoby, vytvoří se opravná položka zásoby. Pokud je to naopak, zásoby se ponechají na skladě na úrovni pořizovacích cen. Snižování ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty se obvykle provádí položkově - zásoby se vztahují ke stejným druhům produktů. Odhady čisté realizovatelné hodnoty jsou založeny na nejlepším možném odhadu k okamžiku posouzení. Je nutné brát v úvahu vývoje cen po skončení účetního období, pokud potvrzují podmínky, které existovaly k rozvahovému dni a účel, pro který jsou zásoby účetní jednotkou drženy.

V každém následujícím období se provádí nový odhad čisté realizovatelné hodnoty. Hodnota materiálu se nesnižuje v případech, kdy hotové výrobky, na jejichž výrobu byl materiál použit, budou prodány za stejnou nebo vyšší cenu než jsou jejich výrobní náklady. Pokud pominou důvody ke snížení realizovatelné hodnoty, přecenění se zruší a to způsobem, aby ocenění zásob v účetnictví bylo na nižší z úrovní nákladů pořízení nebo revidované čisté realizovatelné hodnoty.

Účtování snížení hodnoty i storna snížení hodnoty je výsledkové, tzn. že ovlivňuje hospodářský výsledek.

**Sch. 3.4.1: Postup účetní jednotky při vykazování zásob**

<i>Pořizovací náklady</i>	>	<i>Čistá realizovatelná hodnota</i>	<i>Zásoby budou vykázány v čisté realizovatelné hodnotě</i>
<i>Pořizovací náklady</i>	<	<i>Čistá realizovatelná hodnota</i>	<i>Zásoby budou vykázány v pořizovacích nákladech</i>
<i>Pořizovací náklady</i>	=	<i>Čistá realizovatelná hodnota</i>	-

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.5. Oceňování spotřeby zásob

Při ocenění spotřeby zásob je řešen problém rozdílného ocenění jednoho druhu zásob na skladě pořízeného v různých dodávkách za různé ceny.

**Účetní jednotka může využít:**

- individuálního ocenění,
- nákladových vzorců.
  - metoda FIFO,
  - metoda váženého aritmetického průměru.

#### Individuální ocenění

Tato metoda se používá jen v omezené míře, a to u zásob, které nejsou běžně zaměnitelné, mají individuální charakter (drahé či unikátní zásoby, umělecká díla apod.). Ke konkrétní položce zásob jsou při spotřebě přiřazeny konkrétní náklady spojené s jejím pořízením. Vhodný postup pro vyjádření pořizovacích nákladů pro položky zásob určených pro konkrétní projekt.

#### Nákladové vzorce

Účetní jednotka má používat stejné nákladové vzorce pro všechny zásoby, které jsou podobného druhu a které účetní jednotka používá. U odlišných zásob je možné použití různých nákladových vzorců. Nákladové vzorce se používají v případech, kdy existuje rozsáhlý sortiment běžně zaměnitelných zásob.

**Metoda FIFO** (First in – First out) – nákupy se sledují v časové posloupnosti, metoda je založena na předpokladu, že položky zásob, které jsou první nakoupeny, jsou jako první vyskladněny.

**Metoda váženého aritmetického průměru** – průměrná cena jedné nakoupené či vyrobené položky zásob se přepočítá s každou dodávkou a tato cena je používána při následném prodeji, minimálně však 1 x za měsíc, a to buďto na začátku nebo na konci měsíce. Tento způsob upřednostňuje většina účetních jednotek.



### 3.6. Vyřazení zásob

V případě, kdy dojde k prodeji zásob, je jejich účetní hodnota uznána jako náklad ovlivňující zisk, a to v období, v němž jsou uznány související výnosy.

V případě poskytovatelů služeb je okamžik, kdy jsou zásoby vykázány jako náklad, dán za normálních okolností okamžikem poskytnutí služby či okamžikem vyúčtování placených služeb (fakturace).

Zásoby, které tvoří část jiného aktiva (např. jako součást pozemků, budov a zařízení), se odpisují do nákladů ovlivňujících zisk během doby životnosti tohoto aktiva.

### 3.7. Zveřejnění použitých metod a postupů

Standard vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila v účetní závěrce tyto informace:

- účetní pravidla pro ocenění zásob, včetně použitých nákladových vzorců,
- celkovou hodnotu zásob v příslušném členění (zboží, materiál, nedokončená výroba, výrobky),
- celkovou účetní hodnotu zásob oceněných čistou realizovatelnou hodnotou,
- pokud bylo stornováno původní snížení hodnoty zásob, uvede účetní jednotka celkovou výši tohoto storna a okolnosti, které k opětovnému zvýšení zásob vedly,
- účetní ocenění zásob daných do zástavy nebo sloužících jako záruky za závazky.

IFRS povolují výsledovku sestavenou na základě druhového nebo účelového členění nákladů. V případě druhového členění nákladů jsou náklady vztahovány k výnosům realizovaným za stejné období. To znamená, že IFRS předpokládají použití úpravy nákladů o změnu stavu nedokončené výroby a výrobků, pro zajištění objemového souladu nákladů a výnosů.

## 4. SROVNÁNÍ ZÁSOb PODLE MEZINÁRODNÍCH A ČESKÝCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ A PŘEDPISŮ

Při porovnání vymezení, oceňování, účetního zachycování a vykazování zásob IAS 2 - Zásoby jsou v mnohém srovnatelné s požadavky českých účetních předpisů. Oba dva účetní systémy definují zásoby následovně: jsou drženy za účelem dalšího prodeje při běžném podnikání, a to v procesu výroby nebo k prodeji ve formě materiálu nebo jako dodávky ke spotřebě ve výrobním procesu či při poskytování služeb.

Zásoby přinášejí účetní jednotce užitek v rámci pravidelně uskutečňovaného koloběhu činnosti účetní jednotky tím, že jsou samy spotřebovány. Představují jednu z nejméně likvidních složek oběžného majetku účetní jednotky. Jejich množství a struktura jsou závislé na mnoha faktorech, např. na předmětu činnosti, na velikosti podniku, na situaci na trhu. Jejich množství se v čase neustále mění (výdej ze skladu, naskladnění, prodej výrobků). Příliš vysoké množství zásob váže finanční prostředky účetní jednotky, oproti tomu nedostatečné množství zásob může ohrozit plynulost výroby podniku.

V české právní úpravě neexistuje komplexní definice zásob, jednotlivé položky zásob jsou vymezeny prováděcí vyhláškou k ZoÚ jako rozvahové položky. Český účetní standard pro podnikatele č. 015 - Zásoby je sice při vymezení zásob poněkud konkrétnější, ale i tak se obsahově velmi shoduje se standardem IAS 2 - Zásoby.

IAS 2 - Zásoby je věnován především oceňování zásob, které je založeno na historické hodnotě.

Rozdíly mezi IFRS/IAS a českými účetními standardy v oblasti zásob lze spatřovat především:

- ve významných náhradních dílech,
- v oceňování zásob,
  - oddělení fixní a variabilní režie,
  - neproduktivně vynaložené náklady,
  - správní režie,
- ve výsledovce, která využívá druhové členění nákladů,

- v problematice stavebních kontraktů a biologických aktiv.

### Náhradní díly dlouhodobé povahy

I česká legislativa již považuje významné náhradní díly za komponenty náhradních dílů dlouhodobé povahy, stejně jako IAS 2 - Zásoby považuje významné náhradní díly za dlouhodobý majetek, který je upraven v rámci standardu IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení.

Za komponentu je považována určená část majetku nebo souboru majetku, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku nebo souboru majetku a kdy doba použitelnosti tohoto majetku se významným způsobem liší od doby použitelnosti majetku nebo souboru majetku.

#### **Př. 4.1**

*Společnost Delta vlastní letadlo v pořizovací ceně 60 mil. Kč s dobou životnosti 20 let. Součástí pořizovací ceny jsou i letecké motory v pořizovací ceně 10 mil. s dobou životnosti 5 let. Na počátku 6. Roku jsou motory vyměněny za nové, které byly v té době nově pořízeny. (U odpisů jde o lineární odpisy, 4. Odpis. sk., sazba v dalších letech 5.15)*

#### **Česká úprava do 31. 12. 2009**

	<b>Rok 1</b>	<b>Rok 2</b>	<b>Rok 3</b>	<b>Rok 4</b>	<b>Rok 5</b>	<b>Rok 6</b>
<b>Pořizovací cena letadla</b>	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0
<b>Odpisy</b>	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0
<b>Zůstatková cena letadla</b>	57,0	54,0	51,0	48,0	45,0	42,0
<b>Spotřeba materiálu – náhradní díly</b>						10
<b>Vliv na hospodářský výsledek</b>	-3,0	-3,0	-3,0	-3,0	-3,0	-13,0

### *Mezinárodní účetní standardy*

	<b>Rok 1</b>	<b>Rok 2</b>	<b>Rok 3</b>	<b>Rok 4</b>	<b>Rok 5</b>	<b>Rok 6</b>
<b>Pořizovací cena letadla</b>	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0
<b>Odpisy</b>	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5
<b>Zůstatková cena letadla</b>	47,5	45,0	42,5	40,0	37,5	35,0
<b>Pořizovací cena motorů</b>	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0
<b>Odpisy motorů</b>	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0
<b>Zůstatková cena motorů</b>	8,0	6,0	4,0	2,0	0	8,0
<b>Výše dlouhodobého majetku</b>	55,5	51,0	46,5	42,0	39,5	43,0
<b>Vliv na hospodářský výsledek</b>	-5,0	-5,0	-5,0	-5,0	-5,0	-5,0

Zdroj: Vlastní výpočty

Česká právní úprava považovala do konce roku 2009 letadlo za jeden celek, včetně motorů, kdežto podle IAS 2 - Zásoby bude majetek v účetnictví rozdělen podle jednotlivých součástí, které mají odlišnou dobu životnosti a každá součást je odepisována samostatně.

V české právní úpravě se výše dlouhodobého majetku rovnala zůstatkové ceně letadla, ale podle Mezinárodních účetních standardů byla výše dlouhodobého majetku rovna součtu zůstatkové ceny letadla bez motorů a zůstatkové ceny samotných motorů. Vlivem odlišného chápání náhradních dílů dochází k odlišnému vlivu na výsledek hospodaření a k rozdílům ve výši dlouhodobého majetku účetní jednotky.

Od 1. 1. 2010 však dochází k zásadní změně v české právní úpravě. Nové ustanovení § 56a VkZoÚ vymezuje metodu komponentního odepisování. Pro účetní jednotky, které nebudou využívat metodu komponentního odepisování, se ponechává možnost zjednodušení v podobě metody ocenění souboru majetku a jeho odepisování, v případě stroje nebo zařízení pak včetně prvního vybavení náhradními díly. Komponentní odepisování umožňuje účetním jednotkám, u kterých by tato metoda přispěla k věrnějšímu zobrazení finanční situace uplatnit stejnou metodu, která je používána v Mezinárodních účetních standardech.

## Oceňování zásob

Dalším rozdílem je oceňování zásob vlastní výroby, kdy česká legislativa uznává jak skutečné, tak předem stanovené náklady, *IAS 2 - Zásoby* hovoří pouze o nákladech skutečných. Standard stanovuje přísnější pravidla pro oceňování vyráběných zásob. Pro případný převod české závěrky na Mezinárodní účetní standardy je třeba uvážit, do jaké míry jsou odchylky mezi skutečnými a předem stanovenými náklady významné.

- „Standard vyžaduje oddělení fixní a variabilní režie, které není předpisy v ČR vyžadováno. Do hodnoty produkce lze aktivovat pouze část fixní režie, která odpovídá normální úrovni využití výrobní kapacity. Na rozdíl od toho v ČR se přiřazení režijních nákladů odehrává bez ohledu na výkyvy ve využití výrobní kapacity. Důsledkem tohoto postupu je skrytí ne hospodárnosti vzniklé nevyužitím výrobní kapacity aktivováním nadměrné výše režijních nákladů do ocenění neprodávané produkce;“<sup>12</sup>
- České předpisy se nezabývají otázkou neproduktivně vynaložených nákladů, které standard zakazuje aktivovat;
- V ČR je správní režie zahrnována do ocenění vyráběných zásob, pokud jsou vyráběny déle, než jeden rok. V Mezinárodních standardech je tato oblast upravena samostatným standardem *IAS 11 - Stavební (dlouhodobé) smlouvy*. Standard dovoluje aktivaci správní režie jen výjimečně, pokud lze prokázat příčinný vztah mezi vynaloženou správní režii a pořízením zásoby.

Ze základních pojmů mezi českými předpisy a *IAS 2* je rozdíl v čisté realizovatelné hodnotě. Je to odhadovaná prodejní cena, která je ponížena o odhad nákladů, které jsou nezbytné na dokončení či k uskutečnění prodeje. Podle české legislativy dle § 25 ZoÚ a § 49 VkZoÚ, je povoleno oceňovat zásoby pořizovacími cenami, reprodukčními pořizovacími cenami nebo vlastními náklady za předpokladu, že se jedná o zásoby vlastní výroby. Podle *IFRS/IAS* lze zásoby také oceňovat pořizovací cenou, ale jen tehdy, pokud tato cena nepřesáhne zmiňovanou čistou realizovatelnou hodnotu. Všeobecně je toto pravidlo nazýváno

---

<sup>12</sup> DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle Mezinárodních standardů *IFRS*. Brno: Computer Press, a.s., 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1, str. 168

zásadou LCM. Od 1. ledna 2005 je zakázáno do pořizovací ceny zásob zahrnovat kurzové rozdíly. Do té doby to předchozí úprava ve výjimečných případech umožňovala.

Pro ostatní zásoby bylo možné až do konce roku 2003 použít tři metody a to vážený aritmetický průměr, metodu FIFO (první dovnitř, první ven) a LIFO (poslední dovnitř, první ven). Od 1. 1. 2005 byla metoda LIFO zakázána, protože její použití bylo rozporuplné již před touto novelou. Standard ji sice povoloval, ale v mnoha zemích byla buď legislativně zakázána (včetně České republiky) nebo vůbec nebyla používána.

Česká legislativa povoluje pro techniku ocenění zásob použít metodu váženého aritmetického průměru, metodu FIFO, metodu pevné ceny s odchylkou a individuální ocenění. Hlavní metodou ocenění podle standardu je metoda individuálního ocenění, kterou je možné použít pro zásoby, u kterých lze zcela vyloučit záměnu, popř. pro zásoby v rámci produkce nebo služeb, které lze přiřadit ke konkrétní zakázce.

### **Výsledovka**

Úprava nákladů o změnu stavu zásob vlastní výroby a aktivace, které souvisejí s účtováním zásob při druhovém členění nákladů, nejsou Mezinárodními účetními standardy chápány jako výnos, ale jako snížení nákladů.

### **Problematika stavebních kontraktů a biologických aktiv**

V České republice není zvlášť upravena problematika stavebních kontraktů a biologických aktiv. Pro obě dvě skupiny aktiv platí stejná pravidla jako pro ostatní zásoby.

## 5. ZÁVĚR

Cílem mé práce byla analýza zásob z pohledu mezinárodních účetních standardů IFRS/IAS ve srovnání s přístupy dle českých účetních standardů.

Na rozdíl od většiny národních účetních standardů IFRS žádné konkrétní účetní postupy nenařizuje, ale ani nedoporučuje. Lidem, kteří jsou zvyklí na klasickou vzorovou účtovou osnovu, standardní výkazy a způsoby účtování způsobuje tato chybějící konkretizace nemalé potíže. Požadavky IAS 2 - Zásoby však nelze chápat samostatně. Je nutno je chápat v kontextu požadavků souvisejících standardů, zejména standardu 11 - Stavební smlouvy, standardu 39 - Finanční nástroje a standardu 41 - Zemědělství.

IFRS je systém založený na zásadách a neexistuje pouze jediný správný postup při jeho aplikaci. Jediným kritériem je, zda výsledná zpráva věrně a pravdivě prezentuje finanční pozici účetní jednotky a změny v této pozici.

V podstatě se dá říct, že platné znění IAS 2 - Zásoby ve srovnání s českou metodikou je postaveno na přísnějším uplatnění zásady opatrnosti při oceňování zásob a jediným významným rozdílem v oblasti vymezení zásob jsou náhradní díly, které jsou v české praxi chápány jako zásoby, a to bez ohledu na cenu a dobu upotřebitelnosti, kdežto mezinárodní účetní standardy chápou náhradní díly dlouhodobé povahy jako dlouhodobý majetek. Jsou upraveny IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení.

Odlišnosti existují také v oblasti oceňování zásob materiálu, kdy účetní hodnota nesmí být snížena pod úroveň pořizovacích nákladů, za předpokladu užití uvedeného materiálu k výrobě výrobků, které nebudou prodány za cenu nižší, než byly náklady související s jejich pořízením.

V IAS 2 je detailně rozpracováno rozdělení fixních režijních nákladů ve vztahu k využití kapacity výrobní jednotky a nealokované režijní náklady jsou zachyceny jako náklady v tom období, ve kterém byly vynaloženy. Podle české právní úpravy jsou režijní náklady zahrnovány do ocenění v návaznosti na délku a charakter výrobního procesu. Přířazení režijních nákladů v návaznosti na využití kapacity není řešeno.

Změna stavu zásob vlastní výroby a aktivace, které souvisejí s účtováním zásob při druhovém členění nákladů nejsou Mezinárodními účetními standardy chápány jako výnos, ale jako snížení nákladů.

Vedení účetnictví podle IAS/IFRS je složité. I když podle mého názoru není mnoho rozdílů mezi českou právní úpravou a IAS 2, účetní jednotka musí nejdříve ze všeho stanovit, jakým standardem se v konkrétní situaci má řídit (IAS 2, či např. IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení, IAS 11 - Stavební (dlouhodobé) smlouvy, IAS 18 - Výnosy, atd.), protože ne vždy zařazení podle českých právních předpisů odpovídá stejnému zařazení jako podle Mezinárodních účetních standardů.

Nicméně mnohem složitější, přesnější a podrobnější je vykazování. Což se mi spíš jeví jako velké plus standardů IFRS/IAS, protože rozsáhlé požadavky na zveřejňování vedou k tomu, že společnost musí detailně popsat jednotlivé položky účetních výkazů, jejich smysl a riziko.

Konkrétně požadavky IAS 2 jsou srozumitelné. Avšak přechod účetní jednotky na vedení účetnictví podle IAS/IFRS je složitý a dlouhodobý proces. Účetní jednotka se na tento přechod musí velice dobře připravit. Rozhodně to není otázka několika týdnů.



## Seznam použité literatury

1. BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
2. DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Computer Press a.s., 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
3. HINKE J. *Účetnictví podle IAS/IFRS*. Praha: Kerngerg Publishing, 2007. 176 s. ISBN 978-80-903962-1-0.
4. KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2008*. 6.vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 444 s. ISBN 978-80-7263-450-7.
5. KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví II*. 5. Publikace. Praha: Institut svazu účetních, 2004. 547 s., ISBN 80-86716-08-2.
6. KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetní souvstažnosti 2008-2009*. Praha: ASPI, a.s., 2008, 400 s. ISBN 978-80-7357-338-6.
7. KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. XIX. vyd. Praha: Bova Polygon, 2009. 413 s. ISBN 978-80-7372-156-5.
8. KRUPOVÁ, L. *IAS v příkladech I. díl srovnání vybraných mezinárodních účetních standard s českou legislativou*. 1. vyd. Praha 1: VOX a.s., 2002. 215 s.. ISBN 80-86324-22-2.
9. KRUPOVÁ, L. *IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: Vox, a.s., 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
10. LOUŠA, F. *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 3. vyd. Praha: GRADA Publishing a.s., 2007. 170 s. ISBN 978-80-247-2117-0.
11. MLÁDEK, R. *Postupy účtování podle IFRS*. 1.vyd. Praha: Leges s.r.o.. 2009. 351s. ISBN 978-80-87212-13-4.

## **Právní předpisy**

1. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších změn a předpisů
2. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších změn a předpisů
3. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění vyhlášky č. 349/2007 Sb.

## **Internet**

1. <http://business.center.cz/>
2. <http://www.kpmg.cz/index.thtml/cz/>
3. <http://www.kacr.cz/>
4. <http://www.kdpcr.cz/>
5. <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/>
6. <http://www.du.cz/>
7. <http://www.dashofer.cz/>
8. <http://www.podnikatel.cz/>
9. <http://www.moje-firma.cz>

## Seznam zkratk:

ČR	Česká republika
ČUS	České účetní standardy
DF	Dodavatelská faktura
DPH	Daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
HV	Hospodářský výsledek
IAS	Mezinárodní účetní standardy
ID	Interní doklad
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
LCM	Lower of Cost or Market
PC	Pořizovací cena
US GAAP	Všeobecně uznávaná americká účetní pravidla
VkZoÚ	Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 zákona o účetnictví
ZDzP	Zákon a dani z příjmů
ZoÚ	Zákon o účetnictví
Σ	Celkem

## Seznam příkladů

Př. 2.2.1: Stanovení pořizovací ceny zásob .....	7
Př. 2.2.2: Výpočet ceny zásob metodou FIFO .....	10
Př. 2.2.3: Výpočet ceny zásob metodou váženého aritmetického průměru .....	12
Př. 2.2.5: Výpočet ceny zásob metodou pevné ceny s odchylkou .....	14
Př. 3.2.1: Stanovení pořizovací ceny zásob .....	29
Př. 3.2.2: Stanovení pořizovací ceny zásob – náklady na přeměnu .....	31
Př. 3.2.3: Porovnání ocenění zásob a jeho dopad na HV podle předpisů v ČR a podle IAS 2 - Zásoby .....	32
Př. 3.3.1: Výpočet konečného stavu zásob metodou maloobchodního prodeje.....	34
Př. 4.1:.....	39

## Seznam schémat

Sch. 2.2.4: Rozdělení účtování zásob - metoda pevné ceny s odchylkou .....	13
Sch. 2.3.1.1: Účtování zásob na skladové účty - způsob A .....	16
Sch. 2.3.1.2: Účtování zásob vlastní výroby - způsob A.....	16
Sch. 2.3.2.1: Účtování zásob na skladové účty - způsob B .....	18
Sch. 2.5.1: Účtování opravných položek .....	23
Sch. 3.4.1: Postup účetní jednotky při vykazování zásob.....	35

## Seznam tabulek

Tab. 2.4.1: Způsoby účtování inventarizačních rozdílů .....	21
Tab. 2.6.1: Účtování zásob na cestě .....	23
Tab. 2.6.2: Účtování nevyfakturovaných dodávek .....	24

## Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že jeden výtisk bakalářské práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 7.5.2010

.....  
Monika Gavlasová

Adresa trvalého pobytu studenta:  
17. listopadu 639/24  
Ostrava – Poruba  
708 00